

Audience publique du 9 janvier 2013

Recours formé par la société à responsabilité limitée ..., ...,
contre des décisions du bureau d'imposition Luxembourg sociétés VI
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités, d'impôt commercial communal et d'impôt
sur la fortune

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 28974 du rôle et déposée le 22 août 2011 au greffe du tribunal administratif par Maître Geoffrey SCARDONI, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société ..., établie et ayant son siège social à L-..., immatriculée au registre du commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B ... et représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, tendant à la réformation et sinon à l'annulation des décisions suivantes, toutes émises par le bureau d'imposition Luxembourg sociétés VI le 22 avril 2009 :

- 1) le bulletin de l'impôt commercial communal 2005 ;
- 2) le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités 2005 ;
- 3) le bulletin de l'impôt sur la fortune 2007 ;
- 4) le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2007 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les décisions critiquées ;

Oùï le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Marie-Aleth HENDESSI, en remplacement de Maître Geoffrey SCARDONI, en sa plaidoirie à l'audience publique du 19 novembre 2012.

Le bureau d'imposition Luxembourg sociétés VI émit le 22 avril 2009 à l'attention de la société à responsabilité limitée ..., ci-après désignée par la « société ... », le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour 2005, le bulletin de l'impôt commercial communal pour 2005, le bulletin d'impôt sur la fortune pour 2007, ainsi que le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2007, le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités indiquant que « *le bureau d'imp[osition] S6 considère la correction de valeur (120,643,- déclarée sur le modèle 506a) comme dépenses en connexion avec la participation* ».

La société ..., par l'intermédiaire de son mandataire, formula une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le directeur », contre les prédicts bulletins par lettre du 27 juillet 2009 pour, d'une part, avoir réintégré une « provision » pour dépréciation de valeur des titres de participation au sein de la société ...d'un montant de ... euros dans le résultat fiscal, et, d'autre part, avoir refusé l'application du §8 a) de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune, ci-après désignée par « LIF » .

A défaut de réaction lui parvenue de la part du directeur, la société ... fit introduire le 22 août 2011 un recours tendant à la réformation sinon à l'annulation des bulletins lui adressés.

L'Etat, quoique valablement informé par une notification par voie du greffe du dépôt de la requête introductive d'instance de la demanderesse, n'a pas fait déposer de mémoire en réponse. Nonobstant ce fait, le tribunal statue néanmoins contradictoirement à l'égard de toutes les parties, en vertu de l'article 6 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives.

Recevabilité

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant tranché les mérites d'une réclamation contre un bulletin d'imposition.

Aux termes du prédit article 8 paragraphe 3, point 3, lorsqu'une réclamation au sens du § 228 AO a été introduite et qu'aucune décision définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande, le réclamant peut considérer la réclamation comme rejetée et il peut interjeter recours devant le tribunal administratif contre la décision qui fait l'objet de la réclamation ; dans ce cas le délai de recours de trois mois ne court pas.

Le recours en réformation introduit à titre principal dans les formes et délai de la loi est recevable, de sorte qu'il n'y pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Remarques préliminaires

Le tribunal doit de prime abord relever qu'il se trouve saisi d'un dossier globalement non instruit par l'administration.

En effet, force est de constater que la réclamation introduite le 27 juillet 2009 par ... auprès du directeur n'a pas été rencontrée par ce dernier, le directeur ayant maintenu le silence par rapport à la réclamation circonscrite du contribuable.

Or, si le législateur a permis au contribuable, au travers de l'article 8 (3) de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, de saisir le tribunal administratif de la décision initiale - le bulletin d'imposition critiqué - en cas de silence du directeur perdurant pendant plus de 6 mois, cette possibilité de recours a été créée à la seule fin de ne pas retarder l'évacuation du contentieux fiscal en cas de silence perdurant du

directeur dû à une instruction prolongée de dossiers pouvant présenter une complexité certaine, mais non de consacrer le droit du directeur à ne pas instruire les réclamations portées devant lui.

En effet, le paragraphe 243 (1) AO impose au directeur la mission de procéder d'office à l'examen des faits à la base de la réclamation et le paragraphe 244 AO lui confère à cette fin les mêmes prérogatives et obligations que celles revenant au bureau d'imposition dans le cadre de la procédure d'imposition. Il s'agit là d'une obligation à charge du directeur - le texte allemand du paragraphe 243 (1) AO utilisant à dessein les termes « *haben* [die Rechtsmittelbehörden] *den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln* » qui consacre une notion d'obligation - et non d'une faculté laissée à sa discrétion l'autorisant, le cas échéant, à refuser d'instruire une réclamation donnée.

Cette obligation est par ailleurs renforcée par le texte du paragraphe 258 AO qui impose au directeur non seulement de prendre une décision, mais encore de prendre une décision formellement motivée ; or, si le législateur a imposé au directeur de prendre une décision motivée, il lui a, *a fortiori*, imposé de prendre une décision.

Au-delà de la constatation d'une obligation légale dans le chef du directeur, il convient encore de souligner que la communication d'une décision sur réclamation doit également permettre au contribuable de décider, en pleine connaissance de cause, au vu des éléments dont dispose le directeur et sur lesquels il se base pour asseoir sa décision, s'il est utile pour le contribuable de saisir le tribunal. En d'autres termes, la communication de la décision doit permettre au contribuable de connaître exactement sa situation administrative et de juger ainsi de l'opportunité d'un recours contentieux de sa part.

Enfin, il échet de relever que le contribuable étant de son côté obligé, sous peine d'irrecevabilité de son recours contentieux ultérieur, de soumettre une réclamation au directeur, il ne saurait être admis que le directeur, en déniait au contribuable l'instruction de sa réclamation, ne vide ce préalable administratif obligatoire de tout sens en le transformant en simple chicane administrative imposée au contribuable désireux de voir vidé son différend avec l'administration des Contributions directes.

Néanmoins, encore que ce comportement soit le cas échéant susceptible d'être analysé en dysfonctionnement pouvant ouvrir le droit à demander des dommages et intérêts devant les juridictions ordinaires sur base notamment de la loi du 1^{er} septembre 1988 relative à la responsabilité de l'Etat et des collectivités publiques, la demanderesse ne saurait en tirer une quelconque annulation, étant donné que contrairement au droit administratif général, le droit fiscal ne considère pas que le silence prolongé du directeur de l'administration des Contributions directes est à assimiler à une décision implicite de refus, susceptible, le cas échéant d'être annulée pour défaut de motivation, mais seulement que ce silence ouvre le droit, pour le contribuable, de porter la décision initiale devant le juge administratif.

Force est encore de constater que l'Etat, dans le cadre du recours porté directement contre les bulletins initiaux, n'a ni fourni de mémoire en réponse en cause dans le délai légal, ni communiqué le dossier administratif au tribunal administratif, et ce nonobstant le prescrit de l'article 8 (5) de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, qui impose à l'autorité qui a posé l'acte visé par le recours de déposer le dossier au greffe sans autre demande, dans le délai de trois mois à partir de la

communication du recours, bien que la requête introductive ait été valablement notifiée par la voie du greffe au délégué du gouvernement le 22 août 2011.

Il échet finalement de rappeler que les constatations de l'administration fiscale ne bénéficient pas d'une présomption d'exactitude et que la charge de la preuve ne repose pas sur le seul contribuable ; au contraire, la charge de la preuve est partagée entre l'administration et le contribuable, en ce sens que ce dernier est dans un premier temps appelé à indiquer les éléments et données qui lui sont demandés dans le cadre de la déclaration d'impôt ainsi que, dans le cadre de son devoir de collaboration, les informations lui réclamées le cas échéant par le bureau d'imposition en vue d'établir les bases d'imposition et il incombera par la suite à l'administration de qualifier sinon de rencontrer utilement les déclarations et pièces produites par le demandeur¹.

Plus particulièrement, dès lors que les éléments de preuve produits par le contribuable sont de nature à documenter l'apparence d'une réalité économique de l'opération sous-jacente aux dépenses litigieuses et à conforter de la sorte la preuve de régularité attachée à la comptabilité de celui-ci, il incombe au bureau d'imposition de faire d'état d'indices suffisamment concrets pour ébranler l'apparence ainsi créée et, par voie de conséquence, mettre en cause la régularité de ladite comptabilité et la réalité économique de l'opération².

En effet, l'obligation de preuve à charge du contribuable se trouve limitée à ce qui peut être raisonnablement exigé du contribuable (paragraphe 171, al. 1^{er} AO : « *soweit ihm dies nach den Umständen zugemutet werden kann* ») : pour reprendre les termes d'un auteur (Steichen A., Manuel de droit fiscal – Le droit fiscal général, Ed. St Paul, 2000, T.1, n° 713, p. 537), « *ce sera la vraisemblance la plus vraisemblable qui l'emportera* », étant encore précisé qu'en vertu de l'article 59 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives « *La preuve des faits déclenchant l'obligation fiscale appartient à l'administration, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable (...)* ».

C'est sur cette toile de fond que le tribunal se propose d'examiner les décisions lui déférées par rapport aux moyens développés par la demanderesse, étant encore souligné que le tribunal n'a pas vocation à procéder de sa propre initiative à l'examen de la situation fiscale du contribuable sur base du dossier fiscal afférent - qui d'ailleurs n'a pas été communiqué au tribunal en dépit de la notification du recours à l'Etat par la voie du greffe conformément à l'article 10 alinéa 1^{er} de la loi précitée du 21 juin 1999, mais uniquement à examiner les décisions administratives lui soumises, le tribunal n'étant en effet pas appelé à faire œuvre d'administration par rapport à une situation générale donnée, mais à juger une décision administrative par rapport aux moyens lui opposés par un administré, quitte à réformer celle-ci sur les points jugés illégaux.

Quant au fond

A l'appui de son recours, la demanderesse expose avoir acquis une participation au sein de la société ...en juillet 2001, pour lesquelles elle aurait comptabilisé dans son bilan comptable un montant de ... euros pour l'année 2003, un montant de ... euros pour l'année 2004, à titre de « *provision* », ladite « *provision* », ayant atteint un montant de ...euros fin 2004, aurait été réintégrée dans le résultat comptable pour l'exercice 2005, sachant que la

¹ trib. adm., 24 avril 2003, n°10300 du rôle, Pas. adm. 2011, V° Impôts, n° 707.

² trib. adm., 28 juin 2000, n° 11553, Pas. adm. 2011, V° Impôts, n° 125 et l'autre référence y citée.

« *provision* » n'aurait jamais été comptabilisée au résultat fiscal durant les années pré mentionnées.

A titre liminaire, le tribunal est amené à préciser que, dans la mesure où la dépréciation litigieuse concerne des éléments d'actifs, en l'occurrence des titres de participation dans la société ..., il ne s'agit pas d'une provision au sens des articles 224 (1) de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales, ci-après désignée par « la loi du 10 août 1915 » et 44 (1) de la loi du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises, ci-après désignée par « la loi du 19 décembre 2002 », en vertu desquels « *les provisions pour risques et charges ont pour objet de couvrir des pertes ou dettes qui sont nettement circonscrites quant à leur nature mais, à la date de clôture du bilan, sont ou probables ou certaines mais indéterminées quant à leur montant ou quant à la date de leur survenance (...)* », étant donné qu'en vertu des articles 224 (3) de la loi du 10 août 1915 et 44 (3) de la loi du 19 décembre 2002 « *les provisions pour risques et charges ne peuvent pas avoir pour objet de corriger les valeurs des éléments de l'actif* ». Le montant litigieux doit être qualifié, sur un plan comptable, de correction de valeur au sens des articles 223 de la loi du 10 août 1915 et 43 de la loi du 19 décembre 2002 en vertu desquels « *les corrections de valeur comprennent toutes les corrections destinées à tenir compte de la dépréciation – définitive ou non – des éléments du patrimoine constatée à la date de clôture du bilan* », la demanderesse ayant, en l'espèce, retenu, dans son bilan comptable au 30 novembre 2005 une reprise sur la perte de valeur de sa participation dans la société ...d'un montant de ... euros par rapport au prix d'acquisition de ... euros.

La demanderesse conclut tout d'abord à la réformation des bulletins déférés, en ce que la reprise de la correction de valeur de ses titres de participation dans la société ...d'un montant de ...euros aurait à tort été réintégrée dans son résultat fiscal de l'année 2005, alors même qu'elle n'aurait jamais comptabilisé dans son résultat fiscal, pour les années 2003 et 2004, les corrections de valeur y relatives.

Il y a lieu de constater que la demanderesse reste en défaut d'indiquer la base légale en vertu de laquelle il lui aurait été permis d'indiquer uniquement dans le bilan commercial une correction de valeur, respectivement une reprise d'une correction de valeur, sur les titres de participation détenus dans la société ...sans enregistrer la même correction de valeur dans son bilan fiscal. Etant donné qu'en vertu de l'article 239 1) c) bb) de la loi du 10 août 1915 « *que leur utilisation soit ou non limitée dans le temps, les éléments de l'actif immobilisé doivent faire l'objet de corrections de valeur afin de donner à ces éléments la valeur inférieure qui est à leur attribuer à la date de clôture du bilan, si l'on prévoit que la dépréciation sera durable* », il n'est permis à un contribuable d'enregistrer, sur un plan comptable, et à défaut d'invocation d'une disposition légale contraire par la demanderesse, également sur un plan fiscal, la perte de valeur de ses éléments d'actifs qu'à partir du moment où il estime que cette dépréciation aura un caractère durable. L'argumentation de la partie demanderesse pour justifier le défaut d'inscription dans son bilan fiscal de la correction de valeur, consistant à soutenir que l'inscription au bilan commercial n'aurait perduré que pour les exercices sociaux des années 2003 et 2004 et n'aurait plus été effectuée à partir de l'exercice social 2005, de sorte à n'avoir été qu'éphémère, ne saurait être admise, étant donné qu'elle avait en l'espèce inscrit les corrections de valeur dans ses bilans comptables pour les années 2003 et 2004, élément qui met en évidence le fait que la demanderesse considérait ces corrections de valeur comme devant être durables, de sorte qu'il lui aurait appartenu de faire de même dans ses bilans fiscaux, à moins que la demanderesse n'ait pas considéré ces corrections de valeur

comme durables, mais passagères, voire éphémères, de sorte qu'elle n'aurait dans cette hypothèse pas été admise à inscrire de dépréciations de valeurs.

Le moyen est partant à rejeter pour ne pas être fondé.

La demanderesse conclut ensuite à la réformation des bulletins litigieux, en ce que la reprise de la correction de valeur de ses titres de participation détenus dans la société ...aurait dû entrer dans le champs d'application de l'article 166 (6) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « LIR », ce qui aurait dû avoir pour conséquence que la réintégration dans le résultat fiscal de la dépréciation pour moins-value d'une participation aurait dû bénéficier de l'exonération applicable au revenu de la participation.

Aux termes de l'article 166 (6) LIR « *Toutefois, si une déduction pour dépréciation a donné lieu à l'application de l'alinéa 5 et pour autant que la participation dépréciée doit être évaluée à une valeur supérieure à celle retenue lors de la clôture de l'exercice précédent, le produit constaté lors de cette évaluation est assimilé à une distribution visée à l'alinéa 1^{er}; dans ce cas, le montant à exonérer ne peut pas excéder «le montant de la dépréciation non déduit antérieurement, en application de l'alinéa 5 »* », l'alinéa (5) de l'article 166 LIR précisant que « *Dans la mesure où un revenu est exonéré en application de l'alinéa 1^{er}, ne sont pas déductibles : 1. les dépenses d'exploitation en relation économique directe avec ce revenu ; 2. la dépréciation pour moins-value de la participation consécutive à la distribution de ce revenu, et ceci dans l'ordre de l'énumération ci-dessus.* »

En vertu de l'article 166 (6) LIR, la reprise d'une correction de valeur ne saurait être exonérée qu'à condition, d'une part, qu'elle entre dans le champ d'application de l'alinéa (5) de l'article 166 LIR, à savoir, premièrement, qu'il s'agit du revenu d'une participation détenue, à la date de la mise à la disposition des revenus, pendant une période ininterrompue d'au moins douze mois par une des personnes morales mentionnées à l'alinéa (1) de l'article 166 LIR, respectivement qu'une de ces personnes morales s'est engagée à détenir pendant la période susmentionnée, deuxièmement que pendant toute cette période le taux de participation ne descend pas au-dessous du seuil de 10 pour cent ou le prix d'acquisition au-dessous de 1.200.000 euros et, troisièmement qu'il s'agit ou bien d'une dépense d'exploitation en relation économique directe avec un revenu tel que mentionné à l'alinéa (1) de l'article 166 LIR ou bien de la dépréciation pour moins-value de la participation consécutive à la distribution de ce revenu. D'autre part, la participation dépréciée doit être évaluée à une valeur supérieure à celle retenue lors de la clôture de l'exercice précédent. Ces conditions sont à respecter de manière cumulative.

Force est de constater que la demanderesse n'a soumis aucun élément au tribunal duquel il ressortirait que la reprise de la correction de valeur de ses titres de participation détenus dans la société ...constituerait, au sens de l'alinéa (5) de l'article 166 LIR une dépense d'exploitation en relation économique directe avec le revenu exonéré en application de l'alinéa 1^{er} de l'article 166 LIR, respectivement la dépréciation pour moins-value de la participation consécutive à la distribution de ce revenu, la seule affirmation non autrement circonstanciée que la correction de valeur litigieuse n'aurait pas été inscrite ni dans le bilan fiscal de l'année 2003, ni dans le bilan fiscal de l'année 2004 étant insuffisante à cet égard, de sorte que le moyen tiré du défaut d'application de l'article 166 (6) LIR est à rejeter pour ne pas être fondé.

La demanderesse soutient finalement que les bulletins déferés encourraient la réformation pour défaut d'application du paragraphe 8a de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune, ci-après désignée par « LIF », sachant qu'au moment de l'émission du bulletin d'impôt sur la fortune pour l'année 2007, la demanderesse n'aurait pas encore, d'après les termes de la requête introductive d'instance, déposé sa déclaration d'impôt pour l'année 2007. Selon la demanderesse il aurait appartenu au directeur de procéder à l'imposition conformément au dispositif de sa déclaration d'impôt sur le revenu pour l'année 2007. Elle fait valoir qu'au regard du fait qu'elle aurait, d'une part, constitué une réserve spéciale pour impôts imputés d'un montant de ... euros, soit cinq fois le montant de l'impôt sur la fortune dû au titre de l'année 2007, et, d'autre part, repris cette réserve également pour l'année 2008, le bulletin de l'impôt sur la fortune 2007 serait à réformer.

En vertu du paragraphe 8a LIF, « (1) *Les contribuables visés au paragraphe 1, alinéa 1^{er}, numéro 2, qui s'engagent à inscrire, en affectation du bénéfice d'une année d'imposition déterminée, une réserve à leur bilan destinée à être maintenue pendant les 5 années d'imposition suivantes, bénéficient, sur demande à introduire avec la déclaration d'impôt sur le revenu, d'une réduction de l'impôt sur la fortune dû au titre de la même année d'imposition. Cette réduction s'élève à un cinquième de la réserve constituée, sans pour autant dépasser l'impôt sur le revenu des collectivités, majoré de la contribution au fonds pour l'emploi, dû avant d'éventuelles imputations au titre de la même année d'imposition. La réserve doit être constituée à l'occasion de l'affectation du résultat de l'exercice d'exploitation, mais au plus tard à la clôture de l'exercice d'exploitation suivant celui qui a donné droit à la réduction (...)* ».

Force est de constater qu'à la date de l'émission du bulletin de l'impôt sur la fortune de l'année 2007 le 22 avril 2009, la demanderesse n'avait pas encore déposé sa déclaration d'impôt pour cette même année. Quand bien-même la demanderesse a introduit une réclamation contre le bulletin litigieux par courrier de son litismandataire du 27 juillet 2009 par laquelle elle sollicite l'imputation de l'impôt sur la fortune au titre du paragraphe 8a LIF, il y a lieu de relever qu'il ne ressort pas des éléments soumis au tribunal qu'une demande en ce sens aurait été introduite par la demanderesse, étant précisé que la déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial de l'année 2007 versée par la demanderesse à l'appui de son recours n'est ni signée, ni datée, de sorte qu'elle doit être considérée comme non avenue.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent, à défaut d'autres moyens, que le recours en réformation est à rejeter comme étant non fondé.

PAR CES MOTIFS

le tribunal administratif, première chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

déclare le recours en réformation formulé à titre principal recevable en la forme ;

au fond, le déclare non justifié et en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 9 janvier 2013 par :

Marc Sünnen, vice-président,
Paul Nourissier, juge,
Alexandra Castegnaro, juge,

en présence du greffier Michèle Hoffmann.

s. Michèle Hoffmann

s. Marc Sünnen

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 9 janvier 2013
Le Greffier du Tribunal administratif